



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720042/2015-99
ACÓRDÃO	2101-003.960 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS HENRIQUE ZURLO BORTOLINI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. SÚMULA CARF Nº. 101.

Para os tributos sujeitos a homologação, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador se houve a antecipação do pagamento. A ausência do pagamento antecipado implica na aplicação da regra decadencial prevista no art. 173 do CTN. Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA ENTREGUE PELO CONTRIBUINTE OU PELOS DEMAIS ENVOLVIDOS NAS INFRAÇÕES APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE. SÚMULA CARF Nº 33.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Debora Fofano dos Santos

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CARLOS HENRIQUE ZURLO BORTOLINI (e-fls. 1657/1677) em face do Acórdão nº. 101-006.253 (e-fls. 1621/1627), proferido pela 10ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 que julgou improcedente Impugnação, com manutenção do crédito tributário.

Trata-se de lançamento de ofício do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), no montante de R\$ 93.464,68, referente ao ano-calendário de 2010, acrescido de multa e juros de mora em razão da omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos pela integralização de Capital em empresa de que o cônjuge do contribuinte faz parte, acrescentando que, em razão do casamento com comunhão de bens, o lançamento foi efetuado em 50% para cada um dos cônjuges.

Conforme consignado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal de e-fls. 1508/1531, o procedimento de fiscalização teve origem na constatação de que Lucileni Forzza Bortolini, CÔNJUGE do contribuinte, e outros sócios e coproprietários promoveram a alienação de diversos imóveis rurais por meio da integralização de capital na empresa Custódio Forzza Agrícola e Pecuária Ltda, no ano-calendário 2010, incorrendo em ganho de capital, mas sem o respectivo

recolhimento do imposto de renda devido, antes do início da ação fiscal em face de Edina de Lourdes Forzza Sarcinelli, uma das coproprietárias dos imóveis que a contribuinte deixou de informar integralmente os rendimentos auferidos pela prestação de serviços a pessoas físicas, cujos recebimentos ocorreram por meio de cartões de crédito, cheques e pagamentos em espécie ao longo do ano-calendário de 2014.

Após tomar ciência da autuação em 13/03/2015 (e-fl. 1532), o contribuinte protocolizou, em 10/04/2015, impugnação ao lançamento, acompanhada de documentação comprobatória, por meio da qual passou a sustentar as razões de sua discordância em relação à exigência fiscal, conforme síntese realizada pela decisão de piso:

- a) Que o contrato de constituição da empresa de que faz parte cujo capital os imóveis de sua propriedade foram integralizados, tendo sido assinado em 17.06.2008, sendo registrado na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo em 05.08.2008, capital este subscrito dividido em um milhão de quotas de R\$ 14,10 cada, totalizando R\$ 14.100.000,00 no total de todos os sócios, sendo que desse valor, R\$ 11.786.566,00 foram integralizados com bens imóveis rurais no ato da constituição, R\$ 2.259.512,00 com bens imóveis urbanos e R\$ 52.922,00 em dinheiro;
- b) Que, por exigências burocráticas do INCRA, a transferência de titularidade dos imóveis rurais não foi concretizada, e, por consequência os sócios viram-se obrigados a alterar o prazo máximo para integralização do capital social com imóveis rurais, passando a ser o dia 31.12.2009, na alteração contratual nº 2;
- c) Sendo ainda impedidos de transferir os imóveis rurais os sócios promoveram nova alteração contratual a de nº 4 em 31.03.2010, aumentando o prazo para integralização com tais imóveis rurais passando a ser 31.12.2010;
- d) Destaca-se que a integralização do capital social com imóveis rurais e urbanos deu-se no ato da constituição da sociedade empresária como deixa claro o contrato social devidamente registrado na Junta Comercial na mesma época, lembrando que a exploração econômica desses terrenos pela sociedade iniciou-se exatamente na data da constituição da sociedade, sendo que as alterações contratuais nºs 2 e 4 vieram para atender as formalidades exigidas pelo INCRA;
- e) Discorrendo a respeito do fato gerador do I.R. sobre ganho de capital, afirma que a integralização do capital social ocorreu em 17.06.2008, data da constituição da empresa, induzindo a entender que seria a data do fato gerador e a impugnante somente foi intimada do auto de infração em 13.03.2015, ou seja, quase sete anos após a ocorrência do fato gerador;
- f) A Autoridade Fiscal utilizou o programa GCAP 2010 para apurar o suposto ganho de capital da impugnante na integralização do capital social da sociedade empresária, considerando o fato gerador da obrigação tributária o dia 31.03.2010, data da assinatura da alteração contratual nº 04, por entender que esta foi a data da efetiva alienação dos imóveis, cometendo um grave equívoco, pois, as

alterações contratuais 02 e 04 ocorreram apenas para atender exigências do INCRA, porém, a integralização ocorreu no dia 17.06.2008 com a constituição da empresa, motivo pelo qual o lançamento foi atingido pela decadência;

g) A interpretação adotada pela Autoridade Fiscal, segundo o impugnante, vai de encontro com o § 3º do artigo 3º da lei 7.713/88, transcrevendo tal dispositivo;

h) Transcreve entendimentos do CARF e doutrina, com o objetivo de trazer tais entendimentos para o seu caso concreto, objetivando indicar a alienação em 17.06.2008, e, com isso, caracterizar a decadência de lançar o I.R sobre o ganho de capital, indicando o § 4º do artigo 150 do CTN e entendimentos do CARF sobre essa matéria também;

i) Alega ainda o impugnante que uma situação relevante e quase ignorada pela Autoridade Fiscal é a de que a impugnante retificou sua DIRPF do ano calendário de 2008, calculando e pagando o Imposto de Renda sobre o ganho de capital, conforme comprovantes, no ano de 2012, quando foi considerado corretamente o dia 17.06.2008 como fato gerador da obrigação tributária, enquanto que o Ilustre Fiscal conclui que a contribuinte perdeu a espontaneidade ao proceder as correções após ter ciência do procedimento de fiscalização, e, por conta disso desconsiderou todos os pagamentos realizados. Aduz ainda o impugnante, que, embora o pagamento tenha ocorrido após o início do procedimento fiscal o Imposto de Renda devido referia-se a período não abrangido pelo MPF, razão pela qual a impugnante não perdeu a espontaneidade, além do que, a impugnante somente tomou ciência do termo de intimação fiscal em 07.06.2012, o que caracteriza a sua espontaneidade, citando decisão da DRJ Juiz de Fora;

j) Apresenta requerimento insurgindo-se sobre uma cobrança dos valores lançados pela DRF de origem do lançamento, considerando que a impugnação suspende a exigência nos termos do inciso III do artigo 151 do CTN;

Foi então proferido acórdão, no qual a DRJ julgou improcedente a impugnação, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

GANHO DE CAPITAL - DATA DA ALIENAÇÃO.

Conforme normas legais, a data da Alienação de bens imóveis constante de Instrumento Particular, se favorável aos interesses da pessoa física, só será aceita pela Autoridade Fiscal, quando atendida uma das seguintes condições: I - O instrumento tiver sido registrado no Registro Imobiliário ou no Registro de Títulos e Documentos no prazo de 30 dias contados da data dele constante; II - Houver conformidade com cheque nominativo pago do prazo de 30 dias da data do instrumento; III - Houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica atendidos os preceitos para escrituração em vigor; IV - Houver menção expressa da operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas

tempestivamente à repartição competente, juntamente com as declarações de rendimentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento em 03/05/2021 pela via postal, conforme AR de e-fl. 1654. No entanto, antes mesmo de receber a intimação, já havia apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 1631/1651) em 17/03/2021, conforme Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 1629, por meio do qual reiterou os argumentos apresentados em impugnação, conforme tópicos recursais a seguir reproduzidos:

1. DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

2. DA SÍNTESE FÁTICA E DOS ARGUMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO E DE SUAS REFUTAÇÕES

3. DOS ARGUMENTOS PARA ANULAÇÃO/REFORMA DO ACÓRDÃO DA DRJ

3.1. DA NULIDADE DO ACÓRDÃO. DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS ADUZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. DA VIOLAÇÃO DO ARTIGO 31 E 51, II, DO DECRETO 70.235/72

3.2. DO FATO GERADOR DO I.R. SOBRE GANHO DE CAPITAL – DA PREVISÃO DE INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL COM IMÓVEIS NO ATO DE CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA – PRECEDENTES DO CARF

3.3. DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR O IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO DE CAPITAL

3.4. DO PAGAMENTO DO I.R. SOBRE O GANHO DE CAPITAL, DA ESPONTANEIDADE DO RECORRENTE E DO ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DO FISCO

4. DAS CONCLUSÕES

5. DOS PEDIDOS

a) a anulação do acórdão da DRJ por violação dos artigos 31 e 59, II, do Decreto 70.235/72;

b) anular o lançamento tributário constituído neste Auto de Infração, em razão da decadência, vez que o fato gerador da obrigação aqui discutida ocorreu em 17/06/2008, data de constituição da sociedade empresária Custódio Forzza Agrícola e Pecuária Ltda, (fls. 248 a 285), e a ciência do Auto de Infração ocorreu em 13/03/2015, quase 7 (sete) anos após o fato gerador do tributo;

c) ou anular o lançamento tributário em razão de seu pagamento integral e espontâneo pelo contribuinte, ainda em 2012 (vide comprovantes de arrecadação – doc. 03), que considerou corretamente o dia 17/06/2008 para os cálculos do ganho de capital (vide cálculos extraídos do programa GCAP 2010 – fls. 1201 a 1277);

d) na hipótese de indeferimento dos pedidos supra, o que se admite apenas para fins de argumentação, que, pelo menos, sejam abatidos os valores pagos pelo contribuinte em 2012 (doc. 03) do valor lançado neste Auto de Infração, sob pena de se permitir o enriquecimento ilícito do Fisco e, ainda, desobedecer os princípios que regem a administração pública.

O processo foi remetido ao CARF para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo uma vez que fora apresentado em data anterior a data do recebimento da intimação. E por preencher os demais requisitos de admissibilidade deve ser conhecido.

2. Preliminar de nulidade do acórdão

O recorrente suscita preliminar de nulidade do acórdão recorrido sob o argumento de que a decisão deixou de enfrentar questões relevantes apresentadas na impugnação, comprometendo a plena apreciação de sua defesa. Sustenta que a DRJ não analisou adequadamente a alegação de espontaneidade, especialmente o fato de que o recolhimento do imposto teria sido realizado antes da ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, circunstância que, em seu entendimento, seria relevante para o deslinde da controvérsia.

Alega, ainda, que a decisão recorrida deixou de apreciar o pedido subsidiário de abatimento dos valores já recolhidos, caso fosse mantida a exigência fiscal. Segundo o recorrente, tais argumentos constituíam pontos centrais da defesa e deveriam ter sido expressamente examinados pela autoridade julgadora.

Com base nesses fundamentos, defende que o acórdão violou o disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, que impõe à autoridade julgadora o dever de enfrentar as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, bem como incorreu em hipótese de nulidade prevista no art. 59, inciso II, do mesmo diploma legal, por suposta preterição do direito de defesa. Em razão disso, requer a anulação da decisão proferida pela DRJ.

A alegação de nulidade por ausência de apreciação de argumentos da impugnação não merece prosperar. Verifica-se que a decisão recorrida enfrentou expressamente a tese de espontaneidade invocada pelo contribuinte, concluindo que a declaração retificadora apresentada

não possuía o efeito pretendido pela defesa, uma vez que o Mandado de Procedimento Fiscal não produz os efeitos jurídicos que lhe foram atribuídos pelo impugnante e que a alteração promovida buscava modificar situação fática já identificada pela fiscalização.

De igual modo, não procede a alegação de ausência de manifestação acerca do pedido subsidiário de abatimento dos valores recolhidos. Ao examinar a matéria, a autoridade julgadora consignou expressamente que os pagamentos realizados eram indevidos por se referirem a situação distinta do fato gerador efetivamente apurado no lançamento. Embora de forma concisa, a decisão deixou clara sua conclusão no sentido de que os recolhimentos efetuados não possuíam vinculação com o crédito tributário objeto da autuação, razão pela qual não poderiam ser considerados para fins de abatimento da exigência fiscal.

Nesse sentido vale colacionar trecho do Termo de Encerramento da Ação Fiscal de e-fls. 1508/1531:

Entretanto, apesar de já existir um procedimento de fiscalização em curso (em face de um dos envolvidos nas infrações verificadas - Edina de Lourdes Forzza Sarcinelli), que excluiu a espontaneidade de todos os coproprietários dos referidos imóveis, o contribuinte e sua esposa retificaram suas declarações de ajuste anual do ano-calendário 2008, em 13/04/2012, apresentando demonstrativos da apuração dos ganhos de capital relativos aos imóveis incorporados na pessoa jurídica.

Entretanto, de acordo com o parágrafo primeiro, artigo 7º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 19721, estavam impedidos de promover a retificação de suas declarações de ajuste anual. **De qualquer forma, em relação aos imóveis rurais cujas integralizações ocorreram efetivamente no ano-calendário 2010, o contribuinte e sua esposa incorreram em erro por terem utilizado 2008 como ano base.**

Dessa forma, apesar de o fiscalizado e seu cônjuge terem apresentado os demonstrativos da apuração dos ganhos de capital relativos aos imóveis incorporados na pessoa jurídica e de terem realizado os respectivos pagamentos, esta fiscalização não levou em consideração tais pagamentos para fins da apuração do ganho de capital auferido e do imposto devido, tendo em vista que tiveram sua espontaneidade excluída com a ciência de Edina de Lourdes Forzza Sarcinelli do início do procedimento de fiscalização.

Assim, constata-se que a DRJ apreciou as teses suscitadas pela defesa, apresentando os fundamentos que a conduziram à manutenção do lançamento. O fato de o recorrente discordar das conclusões adotadas não se confunde com omissão ou ausência de fundamentação.

Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Inexiste, portanto, violação ao art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 ou preterição do direito de defesa apta a ensejar a nulidade prevista no art. 59, inciso II, do referido diploma legal, motivo pelo qual a preliminar deve ser rejeitada.

3. Decadência

O recorrente sustenta a ocorrência de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário referente ao Imposto de Renda incidente sobre o alegado ganho de capital. Argumenta que, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação e inexistirem elementos que caracterizem dolo, fraude ou simulação, deve ser aplicada a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial de cinco anos é contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Em apoio à sua tese, o recorrente cita precedentes do CARF que reconhecem a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN aos casos de tributação de ganho de capital, sustentando que o imposto devido nessas hipóteses possui natureza de lançamento por homologação, com recolhimento antecipado pelo próprio contribuinte, independentemente de prévio exame da autoridade fiscal.

Na contagem do prazo decadencial, o recorrente contesta o entendimento da fiscalização de que o fato gerador teria ocorrido em 31/03/2010, por ocasião de alteração contratual da sociedade. Defende que o fato gerador se consumou em 17/06/2008, data da constituição da pessoa jurídica, quando os bens destinados à integralização do capital social já estariam devidamente identificados, avaliados e vinculados à sociedade. Alega, ainda, que as alterações contratuais posteriores decorreram exclusivamente de exigências formuladas pelo INCRA para viabilizar a regularização registral dos imóveis, sem alterar a realidade econômica já consolidada desde a constituição da empresa.

Com base nessas premissas, sustenta que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário teria se encerrado em 17/06/2013. Assim, considerando que o lançamento somente foi formalizado em 13/03/2015, requer o reconhecimento da decadência e a consequente extinção do crédito tributário.

No tocante à alegação de decadência, importa observar que a exigência refere-se ao Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital decorrente da alienação de bem imóvel, tributo de natureza definitiva, não sujeito à apuração no ajuste anual da Declaração de Rendimentos.

Com efeito, dispõe o art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, em sua redação vigente à época dos fatos:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

No caso em apreço, não há nos autos qualquer prova de recolhimento antecipado do imposto devido a título de ganho de capital, nem indício de pagamento parcial que pudesse atrair o regime do art. 150, §4º, do CTN.

A matéria já foi amplamente consolidada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que, no Acórdão nº 9202-005.166, de 25/01/2017, assentou o seguinte entendimento:

“Quando se fala nas hipóteses de incidência sujeitas ao ajuste anual, considerando que o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física é complexo e finda-se em 31 de dezembro de cada ano, podemos afirmar que qualquer valor pago por meio de retenção na fonte, carnê-leão, imposto complementar ou recolhimento do saldo de imposto apurado nº mesmo período atrairiam a regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN.

Ocorre que os fatos geradores relativos ao ganho de capital na alienação de bens e direitos, como no presente caso, não estão abrangidos por essa regra, integrando a categoria de imposto de natureza definitiva, não sujeita ao ajuste anual. Assim, para fins de decadência, deve-se observar se há comprovação de pagamento do imposto relativo àquele fato específico, não se aproveitando, neste caso, pagamentos realizados a outros títulos ou hipóteses de incremento de renda.

Ademais, não há nos autos qualquer comprovação de recolhimento, ainda que parcial, capaz de atrair a aplicação desse dispositivo, o que afasta a incidência da regra do art. 150, §4º, conduzindo à aplicação do art. 173, I, do CTN, conforme pacificado pelo STJ, em sede de recurso repetitivo (REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009), segundo o qual, inexistindo pagamento antecipado, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Diante disso, na ausência de qualquer recolhimento antecipado, aplica-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, considerando que a alienação dos imóveis rurais considerada foi a data da alteração contratual nº 4, ou seja, 31/03/2010, o prazo para constituição do crédito tributário iniciou-se em 1º de janeiro de 2011 e encerrou-se em 31 de dezembro de 2015.

Conclusão respaldada, ainda, pelo teor da Súmula CARF no . 101, *verbis*:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tendo o contribuinte sido cientificado do Auto de Infração em 13/03/2015, conclui-se que o lançamento foi efetivado dentro do quinquênio legal, não havendo que se falar em decadência do crédito tributário.

4. Mérito**Do fato gerador do IR sobre Ganho de Capital**

O recorrente sustenta que o fato gerador do Imposto de Renda incidente sobre o alegado ganho de capital ocorreu em 17/06/2008, data da constituição da sociedade Custódio Forzza Agrícola e Pecuária Ltda., e não em 31/03/2010, como entendeu a fiscalização ao considerar a última alteração contratual relacionada à integralização do capital social. Argumenta que, desde a constituição da empresa, os imóveis rurais destinados à integralização do capital social já estavam devidamente identificados, avaliados e vinculados à sociedade, que passou a explorá-los economicamente desde então.

Segundo o recorrente, as alterações contratuais posteriores decorreram exclusivamente de exigências burocráticas formuladas pelo INCRA, que teriam dificultado a formalização da transferência registral dos imóveis, sem alterar a substância do negócio jurídico originalmente pactuado. Defende que a integralização do capital social já estava prevista no contrato constitutivo da empresa, razão pela qual a efetiva transferência cartorária dos bens não seria determinante para a caracterização do fato gerador do ganho de capital.

Em apoio à sua tese, invoca o art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/1988, segundo o qual a apuração do ganho de capital alcança não apenas a transferência efetiva de bens e direitos, mas também operações que envolvam promessa de cessão de direitos ou contratos de natureza equivalente. Sustenta que o contrato social constitutivo, ao prever a integralização do capital mediante a transferência de imóveis determinados, possui natureza semelhante à promessa de cessão de direitos, sendo suficiente para caracterizar a alienação para fins tributários.

Com base nesses fundamentos, defende que a alienação dos imóveis e a consequente ocorrência do fato gerador devem ser reconhecidas na data da constituição da sociedade, quando já estavam definidos os bens, seus valores e sua destinação à formação do capital social.

Ao analisar o Termo de Encerramento da Ação Fiscal é possível constatar que a fiscalização laborou de forma esbarrada ao se debruçar sobre a questão do momento de incidência do fato gerador do ganho de capital.

Nesse sentido vale colacionar os seguintes trechos:

- DIRPF ano-calendário 2010

Com exceção do imóvel rural de matrícula 778, os demais bens imóveis, em relação aos quais apuramos ganhos de capital no curso desta fiscalização, estão declarados na DIRPF do cônjuge do fiscalizado (Lucileni Forzza Bortolini). Nessa declaração, relativa ao ano-calendário 2010, verificamos que, na discriminação de cada um dos bens imóveis declarados e que foram objeto de alienação por meio da integralização do capital social da empresa Custódio Forzza Agrícola e Pecuária Ltda., consta a informação de que o imóvel foi baixado em 31/12/2010 por aporte ao capital social da referida empresa, conforme abaixo reproduzido (fls. 73/86).

(...)

Como se pode observar, o contribuinte também informou que o imóvel foi baixado em 31/12/2010 por aporte ao capital social da empresa Custódio Forzza Agrícola e Pecuária Ltda.

Frise-se, ainda, que, nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 2008 e 2009 do cônjuge do contribuinte, os imóveis rurais, descritos nesta fiscalização, mantiveram-se como propriedade dos fiscalizados (fls. 73/86). Como acima demonstrado, somente nas respectivas DIRPF do ano-calendário 2010 tais imóveis foram baixados, indicando 31/12/2010 como a data das respectivas baixas.

- Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR - DIAC

De acordo com as Declarações do ITR do exercício 2010 de cada imóvel, nenhuma das declarações foi apresentada pela Pessoa Jurídica Custódio Forzza Agrícola e Pecuária Ltda. Em cada uma delas, constam como contribuintes as pessoas físicas que promoveram a integralização do capital social (fls. 1278/1499).

Em contrapartida, salvo algumas exceções, todas as declarações do ITR, a partir do exercício 2011, foram apresentadas pela pessoa jurídica (fls. 1278/1499).

- Escrituras e registros dos imóveis

De acordo com os documentos apresentados (fls. 643/776), certidões de registro de imóveis, as alienações ocorreram em 31/03/2010 e 10/09/2010, de acordo com as alterações contratuais de números 04 e 05.

- Contabilidade da Empresa

De acordo com os documentos contábeis da empresa Custódio Forzza Agrícola e Pecuária Ltda., CNPJ 10.261.994/0001-53, apresentados por Edina de Lourdes Forzza Sarcinelli, os lançamentos contábeis referentes à integralização de capital, por meio dos imóveis rurais descritos nesta fiscalização, ocorreram em dezembro de 2010 e janeiro de 2011 (fls. 856/913).

A decisão de piso também observou que o momento correto de ocorrência do fato gerador do ganho de capital seria a data da alteração contratual em que se consolidou a integralização dos imóveis rurais:

7) Quanto ao alegado § 3º do artigo 3º da lei 7.713/88, esquece-se do § 2º do artigo 154 do regulamento do imposto de renda aprovado pelo decreto 3.000/99

com suas matrizes legais, que dispõe que a data de aquisição ou de alienação constante de instrumento particular, se favorável aos interesses da pessoa física, só será aceita pela autoridade fiscal quando atendida pelo menos uma das seguintes condições: I - O instrumento tiver sido registrado no Registro Imobiliário ou no Registro de Títulos e Documentos no prazo de 30 dias contados da data dele constante; II - Houver conformidade com cheque nominativo pago do prazo de 30 dias da data do instrumento; III - Houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica atendidos os preceitos para escrituração em vigor; IV - Houver menção expressa da operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas tempestivamente à repartição competente, juntamente com as declarações de rendimentos, cabendo em relação aos quatro itens, um detalhamento, conforme abaixo:

7.1) Em relação ao item I acima mencionado, se considerarmos uma analogia com o fato de o Instrumento Particular ter registro no Registro Imobiliário ou no Registro de Títulos e documentos com o Registro na Junta Comercial, no prazo de 30 dias da data constante do Instrumento, não teria atendido este item, considerando que o registro foi realizado 49 dias após a data do instrumento particular, fls. 284 e 1.602;

7.2) Em relação ao item II acima mencionado, sobre o cheque nominativo, não é o caso, pois se trata de integralização de capital;

7.3) Em relação ao item III acima mencionado, "houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica", também não foi atendido, considerando que, conforme fls. 1517, verifica-se que de acordo com documentos contábeis da empresa, os lançamentos contábeis referentes à integralização de capital por meio dos imóveis rurais ocorreram em dezembro de 2010 e janeiro de 2011, comprovando-se que a integralização não ocorreu em 2008;

7.4) Quanto ao item IV acima mencionado, "Houver menção expressa da operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas tempestivamente à repartição competente, juntamente com as declarações de rendimentos", também não foi atendido, mas, pelo contrário, comprova-se nas declarações apresentadas tempestivamente, que nas declarações de bens a operação só ocorreu em 2010, fls. 03 a 39;

Diante desse conjunto probatório, não prospera a alegação de que o fato gerador teria ocorrido em 17/06/2008, por ocasião da constituição da sociedade. Embora o contrato social originário previsse a futura integralização do capital mediante transferência de imóveis, os elementos constantes dos autos demonstram que a efetiva implementação do negócio jurídico somente se consolidou em momento posterior, com a formalização das alterações contratuais, os registros imobiliários correspondentes, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica e a própria declaração dos contribuintes perante o Fisco.

Com efeito, as declarações de ajuste anual apresentadas pelos próprios contribuintes indicam que os imóveis permaneceram em seu patrimônio até o ano-calendário de

2010, ocasião em que foram baixados em razão do aporte ao capital social da empresa. No mesmo sentido, as declarações do ITR relativas ao exercício de 2010 ainda apontavam as pessoas físicas como titulares dos imóveis, situação que somente se alterou a partir dos exercícios subsequentes. Igualmente, os registros imobiliários e a escrituração contábil da sociedade evidenciam que a integralização dos bens ocorreu apenas em 2010 e 2011.

Também não merece acolhimento a tentativa de equiparar a mera previsão contratual de futura integralização do capital social à efetiva alienação dos imóveis para fins de incidência do imposto sobre o ganho de capital. A promessa de integralização constante do contrato social, desacompanhada dos demais elementos que demonstrem a transferência econômica e jurídica dos bens, não é suficiente para deslocar o momento de ocorrência do fato gerador para a data da constituição da sociedade, especialmente quando os próprios atos praticados pelos contribuintes ao longo dos exercícios posteriores demonstram a permanência dos imóveis em seu patrimônio.

Assim, considerando a convergência entre os registros contábeis, as declarações fiscais, os documentos imobiliários e as alterações contratuais efetivamente implementadas, conclui-se que a fiscalização identificou corretamente o momento da alienação para fins tributários, não havendo fundamento para reconhecer que o fato gerador ocorreu em 2008. Por conseguinte, rejeita-se a alegação recursal.

Do pagamento do IR sobre o ganho de capital e espontaneidade

O recorrente sustenta que o Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital já foi espontaneamente apurado e recolhido por ele e por sua esposa mediante retificação das declarações relativas ao ano-calendário de 2008, oportunidade em que teriam considerado a constituição da sociedade, em 17/06/2008, como o fato gerador da obrigação tributária. Afirma que os recolhimentos foram efetuados em 2012, com a inclusão dos respectivos juros e multas, razão pela qual não subsistiria crédito tributário a ser exigido pela fiscalização.

Alega que a autoridade fiscal desconsiderou indevidamente tais pagamentos sob o fundamento de que a espontaneidade teria sido afastada pela instauração do procedimento fiscal. Todavia, argumenta que a fiscalização inicialmente abrangia apenas os exercícios de 2009 e 2010, não alcançando o ano de 2008, de modo que os recolhimentos efetuados relativamente a esse período teriam sido realizados de forma espontânea. Sustenta, ainda, que o pagamento do imposto ocorreu antes da ciência do termo de intimação fiscal, reforçando a alegada espontaneidade da conduta.

Com base nesses argumentos, o recorrente defende que os valores recolhidos devem ser reconhecidos como suficientes para extinguir a obrigação tributária discutida nos autos. Subsidiariamente, requer que os montantes pagos sejam considerados para fins de abatimento do crédito tributário lançado, ainda que não se reconheça a espontaneidade, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Pública e de imposição de ônus excessivo ao contribuinte mediante a necessidade de futura restituição dos valores recolhidos.

Deve ser observado que a alegação recursal de pagamento espontâneo abarcou a retificação das declarações no ano-calendário 2008 ao passo que a fiscalização e o auto de infração tem como objeto o ano-calendário 2010.

Nesse sentido vale transcrever trecho do Termo de Encerramento da Ação Fiscal de e-fls. 1508/1531:

Entretanto, apesar de já existir um procedimento de fiscalização em curso (em face de um dos envolvidos nas infrações verificadas - Edina de Lourdes Forzza Sarcinelli), que excluiu a espontaneidade de todos os coproprietários dos referidos imóveis, o contribuinte e sua esposa retificaram suas declarações de ajuste anual do ano-calendário 2008, em 13/04/2012, apresentando demonstrativos da apuração dos ganhos de capital relativos aos imóveis incorporados na pessoa jurídica.

Entretanto, de acordo com o parágrafo primeiro, artigo 7º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estavam impedidos de promover a retificação de suas declarações de ajuste anual. **De qualquer forma, em relação aos imóveis rurais cujas integralizações ocorreram efetivamente no ano-calendário 2010, o contribuinte e sua esposa incorreram em erro por terem utilizado 2008 como ano base.**

Dessa forma, apesar de o fiscalizado e seu cônjuge terem apresentado os demonstrativos da apuração dos ganhos de capital relativos aos imóveis incorporados na pessoa jurídica e de terem realizado os respectivos pagamentos, esta fiscalização não levou em consideração tais pagamentos para fins da apuração do ganho de capital auferido e do imposto devido, tendo em vista que tiveram sua espontaneidade excluída com a ciência de Edina de Lourdes Forzza Sarcinelli do início do procedimento de fiscalização.

A decisão de piso rechaçou a alegação da contribuinte:

9) A questão da espontaneidade da declaração retificadora pelo fato de que o MPF não abrangia o período objeto da retificação não é motivo para que a impugnante estivesse espontânea, considerando que o MPF tem natureza exclusivamente de controle das atividades de fiscalização, não produzindo qualquer efeito jurídico, e o fato, ainda, de que o impugnante tentou alterar a situação fática que caracterizava o fato gerador em 2010 perfeitamente identificado no lançamento e por tudo o que se viu nos itens acima deste voto, não permitem aceitar a espontaneidade da impugnante. Verifica-se então que os pagamentos realizados são indevidos por tratar de situação distinta do fato gerador efetivo;

A própria fiscalização já havia mencionado que, com base no que dispõem o § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972, a espontaneidade do recorrente estava excluída a partir do início do procedimento administrativo relacionado à infração e em relação a terceiros envolvidos nas infrações verificadas.

Nesse sentido vale mencionar o parágrafo único do art. 138 do CTN, que também trata da questão:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Convém ainda destacar que se aplica ao caso o disposto na Súmula CARF nº 33, de observância obrigatória:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício

Nesse mesmo sentido colaciono julgado a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2006 TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte devem ser integralmente informados em sua Declaração de Ajuste Anual, cabendo o lançamento da parcela por ele omitida.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA ENTREGUE PELO CONTRIBUINTE OU PELOS DEMAIS ENVOLVIDOS NAS INFRAÇÕES APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE. SÚMULA CARF Nº 33.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Acórdão nº 2002-005.974, proferido pela 2ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento na sessão de 26/01/2021, relatoria de Mônica Renata Mello Ferreira Stoll)

Assim, não há reparos a serem feitos na decisão de piso.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior

ACÓRDÃO 2101-003.960 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15586.720042/2015-99

DOCUMENTO VALIDADO